

MARISTELA COSTA DE ARRUDA

As imunidades tributárias e os impostos indiretos

Monografia apresentada a UNISUL como exigência parcial para aprovação no curso de Pós-graduação em direito tributário, sob a orientação da Professora Michelle Denise Durieux Lopes Destri.

BRASÍLIA

2008

Dedico o presente trabalho aos meus filhos Lucas e Thiago que tanto me ensinaram a arte de ser mãe.

Agradeço a Deus, presença constante em minha vida, que me guiou e encorajou, me presenteando com mais uma vitória. Aos meus pais sempre solidários, nessa difícil, porém gratificante jornada e ao meu marido pelo incentivo e colaboração nos momentos difíceis.

Assim o jurista: como todo cultor de ciência relacionada com a vida do homem em comunidade, não poderá fechar os olhos à realidade; acima das frases, dos conceitos, impõem-se, incoercíveis, as necessidades dia a dia renovadas pela coexistência humana, proteiforme, complexa.

Carlos Maximiliano

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
Capítulo 1-Imunidade tributárias	8
1.1 As Imunidades tributárias no Brasil	8
Capítulo 2 - Natureza jurídica e conceito	12
2.1 Definições doutrinárias	12
2.2 Classificação da imunidades	14
2.2.1 Imunidades genéricas e especiais	15
2.2.2 Imunidades excludentes e incisivas	16
2.2.3 Imunidades subjetivas, objetivas e mistas	16
2.2.4 imunidades explícitas e implícitas	18
2.2.5 Imunidades condicionadas e incondicionadas	18
2.2.6 Imunidades ontológicas e políticas	18
Capítulo 3 - Abrangência das imunidades, art. 150, VI da CF/88	20
3.1 As imunidades das pessoas políticas	20
3.2 Imunidade dos templos públicos	22
3.3 As imunidades dos partidos políticos, inclusive suas fundações e entidades sem fins lucrativos	24
Capítulo 4 -Impostos alcançados pela imunidade	27
4.1 Impostos indiretos e entes políticos	27
4.2 Impostos indiretos e instituições sem fins lucrativos	33
4.3 Impostos indiretos e instituições religiosas	36
CONCLUSÃO	38
REFERÊNCIAS	40

INTRODUÇÃO

O presente trabalho discorre sobre a incidência dos impostos indiretos em operações mercantis por sujeitos imunes, especificamente os alcançados no art. 150, VI, alíneas “a”, “b” e “c” da Constituição Federal; os entes políticos, os templos de qualquer culto, os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Vale ressaltar, que no direito tributário brasileiro existem várias formas de exonerações tributárias, mas a que merece maior destaque é a imunidade, haja vista constituir-se numa vedação total do poder de tributar, oriunda de uma limitação constitucional.

O estudo das imunidades tributárias vem se revelando cada vez mais importante, principalmente quanto à discussão sobre a incidência dos impostos indiretos, como o IPI e o ICMS, por serem tributos sobre o qual incide o fenômeno da repercussão, com a conseqüente translação do encargo econômico-financeiro para o contribuinte de fato, ou seja, o adquirente da mercadoria. Assim a questão está centrada na interpretação de natureza substancial ou formal.

A presente monografia divide-se em quatro capítulos, compondo-se em média de dois a quatro itens cada um, que não possuem a pretensão de esgotar o tema de tamanha complexidade.

O primeiro, busca apresentar ao leitor um breve relato acerca das imunidades tributárias no ordenamento jurídico pátrio, discorrendo sobre a evolução da norma imunizante nas sucessivas constituições.

No segundo visa conceituar, o que seja imunidade tributária, definições de doutrinadores pátrios, e as diversas classificações existentes.

Por conseguinte o terceiro capítulo aborda especificamente a abrangência das imunidades tributárias do art. 150, VI da Constituição Federal de 1988, quais entes políticos e entidades são alcançados pela intributabilidade, bem como os requisitos necessários para obtenção da imunidade.

Finalmente, no quarto capítulo apresentam-se as restrições quanto aos impostos alcançados pela imunidade. Discuti-se sobre a incidência dos impostos indiretos, os obstáculos para sua implementação, as diversas opiniões dos autores e a jurisprudência do STJ e STF.

O método de abordagem para a realização do trabalho é o dedutivo – procedendo do geral para o particular – de modo que cada capítulo traga premissas que permitam chegar à conclusão sobre a viabilidade da incidência dos impostos indiretos sobre a renda, o patrimônio e os serviços dos entes imunes relacionados no art. 150, VI da Constituição Federal.

O método de procedimento adotado foi o histórico, abordando o estudo da evolução do tema em voga.

O presente trabalho visa chegar a uma conclusão acerca da incidência dos impostos indiretos, nas relações econômicas das entidades relacionadas no art. 150, VI, alíneas “a”, “b” e “c”.

Capítulo 1

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

1.1 As Imunidades tributárias no Brasil.

Uma breve análise da evolução da norma imunizante nas sucessivas constituições brasileiras cabe ser apresentado.

A primeira constituição do Brasil, a de 1824, não traz nenhuma referência expressa à norma imunizante, aliás, pouco tratava da matéria tributária.

No entanto, já trazia previsão de situações de intributabilidade, com se verifica nos incisos XXXI e XXXII do art. 179, que asseguravam exonerações a determinadas taxas, estabelecendo a garantia de socorros públicos e de instrução primária gratuito.

Já a Carta de 1891 faz algumas referências às imunidades tributárias, como o art. 9^a, §2º que diz: “é isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados”. Note-se que a Carta maior usou a expressão “isenção”, porém, sendo uma limitação negativa de competência tributária prevista na Constituição, trata-se de imunidade e não de isenção.

O art. 10 da CF/1891 prevê a imunidade recíproca entre Estados-membros e União: “é proibido aos estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. ”Nota-se que a expressão “é proibido” denuncia uma delimitação negativa de competência para instituir impostos.

O art. 11 da CF/1891 diz: “é vedado aos Estados como a União criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos de terra e água que os transportarem, bem como estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”. Quando se usa a expressão “é vedado aos Estados”, há uma hipótese de imunidade.

Ainda, no art. 11, §2º, prevê a vedação quando ao embaraço de cultos, o que significa também uma imunidade.

A constituição de 1934 reitera a vedação ao embaraço de cultos, conforme art. 17, II. Já o inciso VIII do mesmo artigo outorga exoneração tributária aos “combustíveis produzidos no país para motores de explosão”

O art. 17, IX veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sob qualquer denominação, instituir impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas, bem como de veículos que os transportarem, o que estabelece uma imunidade tributária.

Ainda, no art. 16, item 36 prevê a imunidade referente a impostos que gravem diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.

Reitera também, a imunidade recíproca do texto constitucional de 1891, em seu art. 17, X.

O art. 154 diz que: “os estabelecimentos particulares de educação gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo”, verifica-se uma hipótese de imunidade para os estabelecimentos particulares.

A constituição de 1937 não trouxe grandes alterações sobre as imunidades tributárias em relação à anterior de 1934, prevendo originariamente, apenas a

vedação aos cultos, art. 32, “b”, e quanto à imunidade recíproca, esta só veio com a EC nº 9, de 1945, art. 32, “c”.

A constituição de 1946 em seu art.15, § 1º previa a isenção do imposto de consumo, nos seguintes termos: “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Temos também na referida constituição a imunidade recíproca (art. 31, V, “a”), a imunidade dos templos, partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social (art. 31, V, “b”) e do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, “c”)

Através do art. 147, § 6º confere imunidade aos proprietários no caso de desapropriação para fins de reforma agrária, na transferência da propriedade desapropriada, em relação a impostos federais, estaduais e municipais (EC 10 de 1964).

A Constituição de 1967, praticamente, manteve as mesmas imunidades da constituição anterior. No art. 22, §1º conferiu imunidade do Imposto sobre a propriedade territorial rural sob pequenas glebas, no art. 157, § 6º instituiu a imunidade dos proprietários na transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária.

A Emenda Constitucional nº 1 de 1969 trouxe diversas imunidades: imunidade recíproca, extensiva às autarquias, (art. 19, III, a), imunidades dos templos de qualquer culto (art. 19, III, b), imunidades dos partidos políticos, de instituições de educação e assistência social, (art. 19, III, c), a imunidade dos livros, periódicos, papel destinado a sua impressão (art.19, III, d). Prevê, ainda, a imunidade das pequenas glebas rurais, (art. 21, §6º), a imunidade dos direitos reais de garantia, no que pertine ao campo de incidência do imposto de transmissão a qualquer título, de bens imóveis (art. 23,I), imunidades de quaisquer impostos ou

taxas incidentes sobre a utilização de veículos automotores (art. 23, III), imunidade do imposto sobre transferência de propriedade como decorrência de desapropriação de imóveis rurais (art. 161, §5º) e imunidade da taxa de celebração do casamento (art. 175, §2º).

Finalmente, a Carta de 1988, em seu art. 150, VI, “a” a “d”, e §§ 2º a 4º, traz novos sujeitos imunes e conteúdos que aprimoram a compreensão das imunidades tributárias, verifica-se que a Constituição vigente tornou-se mais detalhada, com uma nítida preocupação com as normas imunizantes.

Capítulo 2

NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO

Não está sancionado definitivamente o conceito de imunidade tributária, existem diferentes definições sobre o tema entre os autores, assim trazemos alguns conceitos de doutrinadores pátrios.

2.1 Definições doutrinárias

Segundo Aliomar Baleeiro, imunidade tributária consiste numa “limitação constitucional do poder de tributar”, conceito tido como vago na doutrina, uma vez que há no ordenamento jurídico, outras limitações ao poder de tributar, que não as imunidades, como a repartição da competência tributária entre as pessoas políticas, os princípios constitucionais, como os da legalidade, anterioridade e interatividade da lei tributária, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco. Assim, limitar o poder de tributar consiste em um dos efeitos da norma imunizante.

Já Bernardo Ribeiro de Moraes qualifica a imunidade tributária como princípio constitucional, no entanto sabemos que concerne aos princípios os atributos da generalidade, já o instituto da imunidade, por definição é uma norma específica.

Outra diferenciação entre imunidades e princípios; os princípios são normas positivas, já a imunidades abrangem preceitos negativos, impedindo seu exercício a determinadas pessoas e situações.

Alguns autores definem a imunidade como forma de desoneração tributária. A respeito, assinalou Ives Granda da Silva:

O direito brasileiro conhece seis formas de extinção da obrigação de pagar tributos, com consequência idêntica (desoneração da obrigação de pagar), mas com perfilação jurídica diversa, a saber: imunidade, isenção, não-incidência, remissão, anistia e alíquota zero. A sua aplicabilidade ao fato potencialmente tributário gera a desoneração, mas os fundamentos de cada uma das referidas figuras são diversos.”¹

Vale dizer que dentre as formas de extinção da obrigação de pagar tributos, a imunidade é a única que origina do texto constitucional. No dizer de André Elali, imunidade é “determinação constitucional impeditiva da imposição tributária”² as outras forma de desoneração tributária “são consequências das prescrições normativas de cada ente federativo que detém competência tributária.”³

No dizer de Regina Helena Costa a imunidade é a concessão de exoneração tributária prescrita na Constituição, que o Estado deseja para alcançar certos fins através de incentivo a atividades consideradas de interesse público.

Nesse sentido, complementa Regina Helena Costa:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios

¹ MARTINS, Ives Granda da Silva, Creditamento de IPI incidente sobre insumos destinados a produtos sujeitos à alíquota zero. In : estudos Tributários. Org. Cordorcet Rezende. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p.285

² ELALI, André. Imunidade tributária. Coordenado por: Marcelo M Peixoto e Cristiano Carvalho. São Paulo. MP editora, 2005. p.27.

³ ELALI, André. Imunidade tributária. Coordenado por: Marcelo M Peixoto e Cristiano Carvalho. São Paulo. MP editora, 2005. p.27

constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁴

Ao fim entendemos que as normas infraconstitucionais não podem violar as normas imunizantes, estas estão no campo das regras negativas de competência tributária.

Assim sempre que a Carta Maior estabelecer uma imunidade, as pessoas políticas têm o dever de se privarem de tributar, sob pena de inescusável inconstitucionalidade.

2.2 Classificação das imunidades

Sem querer esgotar as diversas classificações feitas pela doutrina, elencamos algumas classificações que consideramos mais importantes para o presente trabalho.

⁴ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2ª revista e atualizada. São Paulo, 2006. pg. 52

2.2.1 Imunidades genéricas e específicas

Quanto ao grau de intensidade e amplitude, temos as chamadas imunidades genéricas ou gerais, específicas ou especiais.

As imunidades gerais ou genéricas, preconizadas no art. 150, VI da CF/88, dirigem vedações a todas as pessoas políticas e alcançam todo e qualquer imposto referente ao patrimônio, renda ou serviços das entidades mencionadas. Estas imunidades têm por fundamento de validade a proteção de valores constitucionais elementares.

Específicas ou especiais, em geral são restritas a um único tributo. Destinam-se especificamente a uma pessoa política. Como exemplo a imunidade das entidades de assistência social.

2.2.2 Imunidades excludentes e incisivas.

Excludentes, destina certa situação à tributação por um tipo de imposto, excluindo outros impostos.

As incisivas calculam que certa situação só possa ser tributada por alguns impostos, excluindo os demais: art. 155, §3º da CF/88.

2.2.3 Imunidades subjetivas, objetivas e mistas.

Quanto ao modo de incidência, as imunidades classificam-se em subjetivas, objetivas e mistas.

Para Antonio Carraza as imunidades beneficiam sempre pessoas, ou seja, é sempre subjetiva, no entanto a doutrina tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas.

As imunidades subjetivas ou pessoais recaem sobre sujeitos, são concedidas em relação da natureza jurídica da pessoa, ou em face do papel social que desempenha. Exemplo das imunidades subjetivas; imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações, assim como a dos templos, partidos políticos e suas fundações, e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

As imunidades objetivas ou reais recaem sobre fatos, bens ou situações, porém também beneficiam pessoas, mas não são concedidas em função delas, e sim *ratione materiae*. Exemplo das imunidades sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão.

Na dicção de Paulo Lobo Torres “as imunidades subjetivas reportam-se aos chamados “impostos diretos”, enquanto as imunidades objetivas referem-se aos “impostos indiretos”.⁵

As imunidades mistas são aquelas onde há combinação de critérios de natureza pessoal e material, para criar a imunidade constitucional. Atingem pessoas em razão da sua natureza jurídica e porque ligadas a determinados fatos, bens ou situações. É a hipótese do ITR, art. 153, § 4º da CF.

2.2.4 Imunidades explícitas e implícitas

Imunidades explícitas são aquelas positivadas em normas expressas, são a regra no sistema tributário.

Já as imunidades implícitas são aquelas que diante da falta de normas expressas que as ampare, são obtidas de princípios observados no ordenamento jurídico.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro. Renovar, 1995. p.75-76

2.2.5 Imunidades condicionadas e incondicionadas.

Imunidades incondicionadas: quando se trata de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, uma vez que não prescinde de outro comando para produzir os seus efeitos. Exemplo, a norma imunizante do art. 150, alínea “a” da CF/88, imunidade recíproca. As imunidades dessa natureza independem da criação de norma infraconstitucional regulamentar ou complementar que venha restringir ou determinar condições para sua viabilidade.

Quando se tratar de norma constitucional de eficácia contida e aplicabilidade imediata, porém suscetível de restrição, estamos diante da imunidade condicionável.

São outorgadas por meio de normas constitucionais que necessitam de regulamentação infraconstitucional para produzir seus efeitos, depende de integração normativa.

É o caso das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, que, para obter a norma imunizante devem observar os requisitos postos pela lei complementar.

2.2.6 Imunidades ontológicas e políticas

São imunidades em face de serem ou não consequências necessárias de um princípio constitucional.

As ontológicas são reconhecidas de direito, são conseqüências de um princípio constitucional, ou seja, mesmo quando eliminadas do texto constitucional, conservam-se. Como exemplo, temos a imunidade recíproca das pessoas políticas.

Já as imunidades políticas, não constituem conseqüências necessárias de um princípio constitucional. Só podendo ser reconhecidas se estarem expressamente no texto constitucional. Como exemplo, temos: as imunidades dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores e dos partidos políticos e suas fundações, também as imunidades dos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

Capítulo 3

ABRANGÊNCIA DAS IMUNIDADES, ART 150, VI DA CF/88

3.1 As imunidades das pessoas políticas.

Diz o art. 150, VI, alínea 'a' da Constituição Federal:

Art. 150 sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, um dos outros;

As pessoas políticas não podem cobrar impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uma das outras, art. 150, VI, “a”, da CF/88, é a chamada imunidade recíproca, que decorre do princípio federativo, e do princípio da isonomia das pessoas políticas.

Caso uma pessoa política pudesse cobrar impostos de outro ente político, conseqüentemente estaria interferindo na autonomia do outro, ferindo a forma federativa do Estado.

Decorre do princípio da isonomia porque uma pessoa política não pode estar sujeita à outra, impera a igualdade entre os entes federados.

A Constituição estende às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público a mesma norma imunizante, desde que referente ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados à suas finalidades ou delas decorrentes.

Ressalta-se que a imunidade recíproca das pessoas políticas, bem como sua extensão a autarquias e fundações encontra vedações, conforme § 3º do art. 150 da CF, *in verbis*:

As vedações do inciso VI, "a" e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, renda ou serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas, regidas pelo normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Nesse sentido verificamos que sempre que uma pessoa política explorar atividades econômicas sujeitam-se à impostos pertinentes, como IPI, ICMS etc.

Segundo Aliomar baleeiro:

Não há, pois, razão nem cabimento para invocar-se imunidade recíproca nas operações de entidades públicas, cuja tributação deverá ser suportada por particulares. Se o órgão oficial vende, p.ex., alimentos de sua produção ou adquiridos de terceiros, para melhoria das condições de vida de servidores públicos ou do povo em geral, nada justifica o benefício adicional da isenção do imposto pago por todos os habitantes.⁶

Resumindo, a imunidade recíproca não alcança as pessoas políticas quando exercem atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços ou tarifas.

Quanto às empresas estatais (sociedade de economia mista e empresas públicas) temos o mesmo pensamento, enquanto delegatárias de serviços públicos também estão imunes aos impostos.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro , 2002 p.232

3.2 Imunidade dos templos públicos

Conforme estipula o art. 150, VI, “b” da CF/88 são imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto, compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa.

O patrimônio das entidades religiosas alcança os bens móveis e imóveis, desde que destinados às atividades essenciais da instituição. A norma imunizante atinge a renda que origina-se da prática do culto religioso, como doações, dízimos, bem como as aplicações financeiras com a finalidade de preservação do patrimônio da entidade.

Os serviços religiosos são imunes, independentemente de serem gratuitos ou não, como a assistência aos pobres.

Questão polêmica é a exploração comercial de bens da igreja, como locação de salão, venda de objetos sacros, etc. Para alguns autores a renda auferida não está amparada pela imunidade.

No dizer de Roque Carrazza essas não são finalidades de entidades religiosas:

De qualquer modo, a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, da venda e objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, de venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por quê? simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para, v.g., fabricar e vender bebidas alcólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais.⁷

Já na dicção de Regina Helena Costa “há que se analisar se o emprego da receita obtida com o exercício de atividade atípicas, pela instituição religiosa, está relacionado com suas atividades essenciais.”⁸

⁷ CARRAZZA, Antônio Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20ª ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2004. p. 689.

⁸ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2ª revista e atualizada. São Paulo, 2006. p. 160

3.3 As imunidades dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Preceitua o art. 150, VI, alínea “c” da CF/88 que: são imunes à tributação por meio de impostos, o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e assistência social atendidos os requisitos da lei.

A constituição elenca dois pressupostos a serem atendidos para a obtenção da imunidade: a ausência de finalidade lucrativa e a adstrição da exoneração tributária ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

Tais requisitos já estavam preconizados no Código Tributário Nacional, que assim prescreve em seu artigo 14:

Art. 14 – o disposto na alínea IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III -manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão

Registre-se que as imunidades dessas entidades referem-se somente ao patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais.

Em relação aos partidos políticos e suas fundações estão exoneradas dos impostos; IPTU sobre os imóveis que ocupam, ISS, IR em relação ao rendimentos

conquistados, ITBI na aquisição de imóveis, IPVA na aquisição de veículos utilizados para seus objetivos.

Quanto às entidades sindicais de trabalhadores, ressalta-se que a norma imunizante não alcança os sindicatos patronais. No entanto, alcançam as federações e as confederações, uma vez que se enquadram como entidades sindicais de trabalhadores.

Para Ricardo Lobo Torres: a imunidade conferida às entidades sindicais de trabalhadores é descabida, porque não fundada em direito fundamental.⁹

As finalidades essenciais das entidades sindicais alcançam tudo que sirva para promover o desenvolvimento pessoal e profissional, com a finalidade do seu bem-estar.

Quanto às instituições de educação e assistência social, entendemos ser aquelas formadas com o objetivo de atender a coletividade, que exercem suas atividades de colaboradores do Estado, sem fins lucrativos.

No ensinamento de Regina Helena Costa:

A razão da outorga dessa imunidade é a realização, pelas instituições por ela beneficiadas, de atividades próprias do Estado, de relevante interesse público: a educação, o acesso à cultura, assistência social, em suas diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica etc.).¹⁰

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro. Renovar, 1995. p.221-223

¹⁰ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2ª revista e atualizada. São Paulo, 2006. p 174

Lembramos que não é a ausência de lucro que identifica uma entidade sem fins lucrativos e sim a sua distribuição aos seus dirigentes. Os lucros servem para serem investidos nas finalidades essenciais das instituições, quais sejam educação e assistência social.

Nesse sentido, estas instituições podem cobrar por seus serviços prestados, remunerar seus dirigentes e administradores, pagar seus empregados.

Capítulo 4

IMPOSTOS ALCANÇADOS PELA IMUNIDADE

4.1 Impostos indiretos e entes políticos

As imunidades das pessoas políticas abrangem apenas os impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, ou todos os impostos que possam ser exigidos?

Questão polemica que divide a doutrina, para os que defendem que as imunidades alcançam somente os impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, relacionam aqueles conforme o CTN : os impostos sobre fortunas, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre a propriedade territorial rural, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos, o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o imposto sobre veículos automotores, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o imposto sobre transmissão de bens imóveis e o imposto sobre serviços.

Não estariam abrangidos pela norma imunizante o Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Operações Financeiras.

Para Regina Helena Costa não deve haver restrições quanto aos impostos alcançados pela imunidade; “se a finalidade da imunidade mútua das pessoas políticas é preservar-lhes a igualdade, a autonomia, impende inferir que nenhum imposto poderá recair sobre seus bens, rendas ou serviços.”¹¹

Ricardo Lobo Torres é defensor da tese de que a imunidade recíproca abrange somente os impostos diretos sobre o patrimônio (IPTU, *causa mortis* e doação, intervivos e ITR), a renda (IR e IOF) e os serviços, ISS. Quanto aos demais impostos, como o ICMS e o IPI, não estariam abrangidos pela imunidade.

O debate sobre a incidência de impostos indiretos, como o IPI e o ICMS nas operações de compra e venda por sujeitos atingidos pela imunidade sempre causou debates entre os doutrinadores e pela jurisprudência pátria.

Vale lembrar que os impostos indiretos sofrem do fenômeno da repercussão ou translação econômica do tributo. Assim em determinados impostos o contribuinte de direito não absorve o impacto da imposição tributária, mas sim o contribuinte de fato ou consumidor final.

¹¹ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2ª revista e atualizada. São Paulo, 2006. pg. 148

Já para Aliomar Baleeiro o que importa é a relevância jurídica da repercussão econômica do tributo, ou seja, seu efeito econômico, se este tributo vai desfalcar o patrimônio do ente público. Neste sentido, preconiza:

No caso especial das imunidades constitucionais, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sobre a forma jurídica.¹²

Essa interpretação do autor Aliomar Baleeiro é de natureza substancial ou econômica para as normas imunizantes, ou seja, privilegia-se a realidade econômica.

Conforme a interpretação substancial, se o contribuinte de direito é empresa privada (no caso de venda) e o contribuinte de fato é o ente público trata-se de hipótese de imunidade.

Caso a situação se inverta temos a hipótese de incidência: se o contribuinte de direito é o ente público e o contribuinte de fato a empresa privada.

No entanto para os defensores do método formal temos a situação final totalmente contrária à interpretação substancial: se o contribuinte de direito é empresa privada e o contribuinte e fato é o ente público, trata-se de hipótese de incidência; se o contribuinte de direito é o ente público e contribuinte de fato o particular, a hipótese é albergada pela norma imunizante.

¹² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro. **2002** p.255

Para o ente público, ambas as teses isoladamente consideradas trazem um encargo, ora como contribuinte de direito, ora como contribuinte de fato.

Nesse sentido o mestre Aliomar Baleeiro propõe uma conciliação das interpretações das duas teses, tanto substancial como formal, concluindo que os entes públicos são imunes a qualquer tipo de imposto.

Outro defensor do alcance da imunidade recíproca para todo e qualquer imposto é Mizabel Derzi que na sua dicção preconiza:

A verdadeira indagação que se coloca por detrás desse falso dilema, o econômico vs. o jurídico, está em descobrir a que princípios e valores jurídicos-constitucionais devem servir os resultados de uma interpretação. A melhor interpretação é aquela, de forma mais razoável e adequada, realiza os ditames constitucionais. Quando se conclui se imperativo constitucional, a interpretação da imunidade recíproca, por força de valores e princípios fundamentais, a consideração da translação ou transferência do encargo de impostos, tal critério (mesmo assentado em dados ou pressupostos econômicos) será jurídico e nunca meramente econômico. ora econômicos são os dados da realidade (ou morais, ou político-sociais), que só adquirem importância na medida em que a “lei” ou a Constituição a eles se refira (...)”¹³

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, o tema já era tratado pelos ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto. Na dicção o Ministro Baleeiro, como já evidenciado, a imunidade deve privilegiar a realidade econômica. Já seu colega Ministro Bilac Pinto, defensor da interpretação formal, entende insignificante a consideração econômica com o fim de verificação da intributabilidade. Para o ministro o que importa para o direito é o contribuinte de direito, o sujeito passivo, assim é irrelevante qual o contribuinte que irá suporta o ônus de fato.

¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. “A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional N. 3, de 1993. RDTributário 62/76-98. São Paulo, Malheiros editores

Com efeito, essa é a atual interpretação do pretório excelso que através da súmula 591 consolidou o entendimento prevalecente: “as pessoas imunes vendedoras não têm a incidência dos impostos, ainda que indiretos.”

Assim resta pacificado, no Supremo Tribunal Federal, a interpretação formal, ancorado pelo Ministro Olavo Bilac, entendimento este confirmado através do RE 186.175 de 23/08/2006, de Relatoria da Ministra Ellen Gracie.

Com isso, entende-se que há incidência do imposto indireto quando o ente imune é o contribuinte de fato (consumidor). Nessa mesma linha de pensamento decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – TELECOMUNICAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO – ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "A", DA CF – SUPOSTA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – INEXISTÊNCIA.

1. Restringe-se a controvérsia acerca da imunidade tributária recíproca entre o município e o Estado membro no que tange à incidência do ICMS.

2. A imunidade recíproca ou intergovernamental recíproca decorre da essência do sistema federativo pátrio. Por certo, depreende-se da Constituição da República que os entes de Direito Público, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir impostos sobre diversas entidades, serviços ou renda uns dos outros. (Art. 150, inciso VI, alínea "a", da CF).

3. Na hipótese dos autos, o ICMS não incide sobre o patrimônio a renda ou os serviços do Município, mas, incide sobre o fornecimento dos serviços de energia elétrica e de telefonia por ele consumidos, descaracterizando, por conseguinte, a suposta imunidade recíproca do art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição da República.

Recurso em mandado de segurança improvido.¹⁴

¹⁴ BRASIL . Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança 19711/SC. Relator : Ministro Humberto Martins, DJ 09.03.07. disponível em <http://www.stj.gov.br/>. Acesso em 23.05.08.

Do exposto, quando da incidência dos impostos indiretos, o STF seguido pelo STJ não acolhe a interpretação substancial que favorece a realidade econômica subjacente à relação jurídica.

4.2 Impostos indiretos e Instituições sem fins lucrativos

Vimos no capítulo anterior que a constituição outorga às entidades sem fins lucrativos em relação ao patrimônio, renda ou serviços relacionados com sua finalidade essencial, a imunidade de impostos. No entanto, quanto aos impostos indiretos parece que a matéria encontra obstáculos para sua implementação.

Vários pedidos de isenções chegam ao judiciário, com intuito da não incidência do ICMS sobre mercadorias adquiridas pelas entidades assistenciais. No entanto na maioria das vezes os Estados da Federação gratifica com o instituto da isenção apenas em algumas situações, como no caso de doações recebidas, compra de remédios entre outros, através de convênios com os Estados.

Grande parte dos doutrinadores entende que o dispositivo constitucional esculpido no art. 150, alínea “c” devem ser interpretado de forma ampliativa.

Temos como defensor o ilustre tributarista Aliomar Baleeiro:

As instituições.. de assistência social, como auxiliares de serviços públicos, não tem capacidade econômica para pagar impostos. Não visam lucros ou remuneração dos indivíduos que as promovem ou mantêm. A imunidade...deve abranger os impostos que por seus efeitos econômicos...desfalcariam o patrimônio, ou diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades.¹⁵

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro. **2002** p.108

Já Bernardo Ribeiro de Moraes explica; “Nas normas imunitárias devem ser interpretadas através de exegese ampliativa. Não podem ser restritivamente interpretadas, uma vez que o legislador menor ou intérprete não podem restringir o alcance da Lei Maior”.¹⁶

O STF entende que, a imunidade prevista pelo artigo 150, VI, c, abrange o ICMS sobre a comercialização de bens produzidos por entidade beneficente, desde que o produto da venda seja revertido às finalidades essenciais destas entidades.

Julgados do Supremo Tribunal Federal corrobora com a tese de que deve-se dar interpretação ampliativa ao art. 150, alínea “c” da lei maior com o intuito de alcançar os impostos indiretos no âmbito das imunidades tributárias, *in verbis*:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, “c”. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido.¹⁷

¹⁶ MORAES, Benedito Ribeiro. Curso de Direito Tributário; Sistema tributário da Constituição. 1ª edição. São Paulo. Revista dos Tribunais. Volume I. 1999

¹⁷ BRASIL Supremo Tribunal Federal. RE-EDv 186175/SP. Relatora : Ministra Ellen Gracie, DJ 23.08.06. disponível em <http://www.stf.gov.br/>. Acesso em 23.05.08.

Outro Julgado, de Relatoria da Ministra Ellen Gracie, RE 186.175 de 23/08/06, confirma a imunidade tributária das instituições de assistência social:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.¹⁸

Nota-se que o STF não acolhe a interpretação do conteúdo econômico, interpretação substancial, privilegia a forma jurídica, acolhendo a interpretação formal. A imunidade para o STF é relativa ao contribuinte de direito, ou seja, quando a entidade imune é vendedora. Quando a entidade imune é contribuinte de fato, não está inserida na hipótese da norma imunizante.

O STJ também se posiciona na mesma linha do STF, relativo a incidência na compra de mercadorias pelas entidades imunes, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE EXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. APELO PROVIDO.

1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação e os adquirentes de bens não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 193.969/SP. DJ 08.11.06. disponível em <http://www.stf.gov.br/>. Acesso em 23.05.08.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.

6. Recurso especial provido.

Assim no caso das entidades beneficentes serem consumidoras, portanto contribuintes de fato, suportam a repercussão econômica do tributo pelo contribuinte de direito, no entendimento dos Tribunais superiores.

4.3 Impostos indiretos e instituições religiosas

Na mesma esteira do entendimento dado às entidades assistenciais, a Corte suprema tem demonstrado dar mais relevância ao contribuinte de direito do que o contribuinte de fato, aquele que realmente detém o encargo financeiro com os impostos indiretos sobre a produção e o consumo.

Nesse sentido, no entendimento do STF, quando as instituições religiosas na condição de adquirentes, importadoras, vendedoras, por serem contribuintes de direito, estão imunes ao Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, ICMS e Imposto sobre prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Já quando estas entidades estão na posição de contribuintes de fato, ao adquirirem bens, não estão imunes, segundo entendimento do Corte Maior.

Ressalta-se que quando vendem bens ou prestem serviços outros, as entidades religiosas são imunes, desde que as rendas obtidas dessas vendas sejam utilizadas nos templos e nos cultos.

No entanto, quando a entidade religiosa realiza atividade econômica que possa representar um abuso do poder econômico, como eliminação de mercado ou ausência de concorrência, aumento arbitrário e lucros exorbitantes, (CF, § 4^a do art. 173), não deve ser protegida pela norma imunizante (CF, § 4^a do art. 173).

Leandro Paulsen discorda do entendimento que a jurisprudência tem dado quanto as isenções das atividades econômicas realizadas pelas entidades religiosas a teor do § 4^o do art. 150 da Constituição Federal:

“Não concordamos com o entendimento de que se deva admitir a imunidade de atividades econômicas realizadas por entes imunes desde que o produto seja vertido para finalidade essencial. O § 4^o exige que o próprio patrimônio, renda e serviços sejam relacionados com as finalidades essenciais do contrário não há imunidade. É preciso ter em conta que o art. 170 da Constituição eleva a livre concorrência a princípio de ordem econômica, não podendo restar desconsiderada e ofendida pela extensão desmedida das imunidades atividades que jamais se pretendeu imunizar.”¹⁹

¹⁹ PAULSEN, Direito Tributário: Constituição e Código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência, p. 303.

CONCLUSÃO

A imunidade tributária é um instituto que atrai polêmica no direito tributário principalmente entre os doutrinadores nacionais, nesse sentido, verificamos que o STF tem sido solicitado a manifestar-se cada vez mais sobre a norma imunizante, especificamente em relação a incidência dos impostos indiretos nas relações mercantis dos entes imunes, que já gerou acirrados debates entre os ministros da casa.

No entanto o STF já pacificou entendimento acerca do tema através de julgados e súmulas.

O cerne do debate, principalmente entre os autores nacionais e até mesmo de ministros que já integraram a Corte Suprema gira em torno da interpretação de natureza formal (jurídica) ou substancial (econômica) da norma imunizante.

Como já dito no presente trabalho, o STF alberga a interpretação formal, entende ser irrelevante a realidade econômica para fins de verificação da incidência.

Na doutrina brasileira temos defensores de ambas interpretações, e até aqueles que sustentam que a imunidade só alcança os impostos diretos.

Podemos considerar a imunidade tributária como uma exoneração de tributos prevista na Constituição, concedida a certas pessoas e entidades, por determinados motivos e em razão de sua ligação a uma atividade: os entes públicos por sua ausência de capacidade contributiva e por serem prestadores de serviços públicos, as entidades sem fins lucrativos e os templos religiosos por sua finalidade de cunho social, os partidos políticos e suas fundações por terem fins marcadamente

públicos e os sindicatos de trabalhadores por terem como objetivo social sindicalizar trabalhadores.

Assim, concluímos que é o desejo preconizado na Carta de outubro, através da norma imunizante preservar a capacidade econômica dos entes imunes cujo objetivo é a satisfação do interesse público, assim estes entes não podem ser atingidos em seu patrimônio, renda ou serviços pelos impostos diretos e nem pelo fenômeno da repercussão econômica decorrente dos impostos indiretos.

Nesse sentido, entendemos que a repercussão econômica afeta estas entidades, pois como observamos a dispensa do imposto só pode ser invocada nos casos em que o sujeito beneficiário seja o contribuinte de direito.

Nesse sentido, concluímos que a imunidade desses entes deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, quando economicamente foram afetados pela exação fiscal, observados os requisitos preceituados no texto constitucional e no Código Tributário Nacional.

Ora, se houver a tributação do adquirente (consumidor), este suportará o ônus financeiro do tributo que reverterá em favor do ente tributante, e isso equivaleria a esgotar o sentido da norma imunizante.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2000; 6ª ed., 7ª tiragem 2005.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005

BARRETO, Aires, e BARRETO, Paulo Aires. Imunidades tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 2ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2001.

BRASIL. Código Tributário Nacional Comentado. Coordenador Vladimir Passos de Freitas. 3ª ed. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo, Ed. RT, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 193.969/SP. DJ 08.11.06. disponível em <http://www.stf.gov.br/>. Acesso em 23.05.08.

BRASIL Supremo Tribunal Federal. RE-EDv 186175/SP. Relatora : Ministra Ellen Gracie, DJ 23.08.06. disponível em <http://www.stf.gov.br/>. Acesso em 23.05.08.

BRASIL . Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança 19711/SC. Relator : Ministro Humberto Martins, DJ 09.03.07. disponível em <http://www.stj.gov.br/>. Acesso em 23.05.08.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da jurisprudência do STF. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARRAZZA, Antônio Roque. Curso de direito Constitucional Tributário. 20ª Ed., São Paulo: Malheiros editores, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A imunidade recíproca, o princípio federal e a **Emenda** Constitucional N. 3, de 1993. RDTributário 62/76-98. São Paulo, alheiros editores.

ELALI, André. Imunidade tributária. Coordenado por: Marcelo M Peixoto e Cristiano Carvalho. São Paulo. MP editora, 2005.

GOMES, Luis Flavio. Informativo 41 do STJ: imunidade subjetiva e tributos indiretos. Disponível em <http://www.wiki-iuspedia.com.br>. Acesso em 09/04/2008.

HARADA, Kiyoshi. Sistema tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva. 2ª ed. Revista e atualizada até a EC 47/05. Paraná: Juruá Editora, 2006.

MARTINS, Ives Granda da Silva, Creditamento de IPI incidente sobre insumos destinados a produtos sujeitos à alíquota zero. In : estudos Tributários. Org. Cordorcet Rezende. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

MORAES, Benedito Ribeiro. Curso de Direito Tributário; Sistema tributário da Constituição. 1ª edição. São Paulo. Revista dos Tribunais. Volume I. 1999

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, CARVALHO, Cristiano. Imunidade tributária. São Paulo: MP editora Ltda, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos Humanos e a tributação – Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 1995.